

Audience publique du 13 juillet 2009

Recours formé par
Madame ..., veuve ..., ...
en matière d'impôt sur le revenu et de bulletin d'établissement des revenus d'entreprises
collectives et de copropriétés

Vu la requête inscrite sous le numéro 24755 du rôle et déposée le 19 août 2008 au greffe du tribunal administratif par Maître Michel Karp, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats de Luxembourg, au nom de Madame ..., veuve ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation et sinon à l'annulation d'un bulletin d'établissement du bénéfice en commun de la société en nom collectif « ... » s.e.n.c. pour l'année 1996 émis le 22 février 2001 par le bureau d'imposition Sociétés 3 et d'un bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1996 émis le 26 avril 2001 par le bureau d'imposition Luxembourg 9 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 9 décembre 2008 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Cristina Peixoto, en remplacement de Maître Michel Karp, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 16 mars 2009.

Vu l'avis du tribunal du 25 mars 2009 prononçant la rupture du délibéré et ordonnant à la partie demanderesse de fournir diverses informations ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé par Maître Michel Karp en date du 8 avril 2009 pour compte de la demanderesse ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 4 mai 2009 ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire ainsi que Maître Michel Karp et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries complémentaires à l'audience publique du 11 mai 2009.

Vu l'avis du tribunal du 11 mai 2009 ordonnant à la partie demanderesse, suite au résultat de l'audience publique du même jour, de fournir diverses informations ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé par Maître Michel Karp en réponse au prédit avis du tribunal administratif en date du 5 juin 2009 pour compte de la demanderesse ;

Vu le mémoire supplémentaire du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 25 juin 2009 ;

Vu le mémoire « *en réplique* », ainsi dénommé, déposé par Maître Michel Karp en date du 26 juin 2009 pour compte de la demanderesse ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire ainsi que Maître Michel Karp et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs explications complémentaires à l'audience publique du 29 juin 2009.

Le 22 février 2001, le bureau d'imposition Sociétés 3 émit à charge de la société ... s.e.n.c., dans laquelle Monsieur ... détenait une participation de 25%, un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 1996. Le 26 avril 2001, le bureau d'imposition Luxembourg 9 émit à charge de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1996.

Par courrier du 18 mai 2001 l'expert-comptable de Monsieur ... introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 1996 du 22 février 2001. L'expert-comptable de Monsieur ... compléta ladite réclamation par deux courriers ultérieurs des 19 juin 2001 respectivement 6 août 2001.

En date du 23 janvier 2005, Monsieur ... décéda. Suivant acte notarié du 22 mars 2005, la totalité de la communauté universelle de ses biens échut à son épouse Madame

La réclamation contre le bulletin d'établissement du bénéfice en commun pour l'année 1996 du 22 février 2001 étant restée sans réponse, Madame ... a introduit en date du 19 août 2008 un recours contentieux à l'encontre du bulletin d'établissement du bénéfice en commun pour l'année 1996 du 22 février 2001 ainsi qu'à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1996 du 26 avril 2001.

Le délégué du gouvernement soulève de prime abord l'irrecevabilité *omisso medio* du recours dans la mesure où Madame ... n'a pas introduit personnellement de réclamation devant le directeur au sens du § 228 de l'AO, le mandat *ad litem* soumis par l'expert-comptable sus-mentionné en date du 14 août 2001 au directeur pour régulariser la procédure indiquant qu'il était uniquement et exclusivement mandaté pour réclamer au nom et pour le compte de Monsieur ..., et non pas pour compte de l'épouse de ce dernier, à savoir Madame

Il soulève encore que le recours introduit devrait encourir l'irrecevabilité pour ne pas avoir été introduit conformément à l'article 1^{er} de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, alors que les décisions attaquées ne seraient pas clairement précisées, le dispositif du recours se limitant à viser « *des bulletins* », sans la moindre indication précise quant à la nature et la désignation exacte de ces bulletins.

Enfin, il souligne que le relevé des pièces tel qu'annexé à la requête introductive d'instance ne ferait état que d'une seule pièce, à savoir l'acte de notoriété du 22 mars 2005, de sorte que les autres pièces versées en cause par la demanderesse seraient à écarter pour ne pas figurer sur ledit relevé.

Il convient avant tout autre progrès en cause de déterminer la portée exacte du recours, au vu de son libellé imprécis et contradictoire, la requête introductive d'instance indiquant en effet page 1 tendre à la réformation des décisions déférées, tandis que dans son dispositif, elle demande à voir recevoir « *le recours en annulation, sinon en réformation en la forme* », pour ensuite solliciter la réformation, sinon l'annulation des bulletins, sans que le mandataire de la demanderesse présent à l'audience du 16 mars 2008 n'ait été à même de clarifier la portée effective du recours.

Les termes juridiques employés par un professionnel de la postulation étant *a priori* à appliquer à la lettre, ce plus précisément concernant la nature du recours introduit, ainsi que son objet, tel que circonscrits dans le dispositif de la requête introductive d'instance, il y a lieu de retenir, au vu de la demande y formulée tendant à voir « *réformer, sinon annuler* » les bulletins visés, que le recours, en dépit des mentions contraires relevées ci-avant, tend principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation des bulletins y visés.

Aux termes de l'article 8 paragraphe 3, point 3 de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, lorsqu'une réclamation au sens du § 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande, le réclamant peut considérer la réclamation comme rejetée et il peut interjeter recours devant le tribunal administratif contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ; dans ce cas le délai de recours de trois mois ne court pas.

Quant à la nature respectivement en annulation ou en réformation du recours prévu en la matière, il y a lieu de relever que le recours de droit commun devant les juridictions administratives est le recours en annulation tandis que conformément à l'article 3 (1) de la loi de 1996, le tribunal n'est amené à connaître comme juge du fond d'un recours en réformation que lorsque les lois spéciales lui attribuent cette compétence.

Concernant les recours en matière fiscale, force est de constater que seul l'article 8 (3) 1. de la loi de 1996 confère au tribunal administratif compétence pour connaître comme juge du fond des recours dirigés contre les décisions du directeur de

l'administration des Contributions directes y visées, tandis que ni l'article 8 (1), définissant de manière générale la compétence *ratione materiae* du tribunal administratif en matière fiscale, ni le point 3. du paragraphe (3) dudit article 8 ne confèrent au contribuable la possibilité, en cas de silence du directeur par rapport à une réclamation ou d'une demande en application du paragraphe 131 AO, d'agir directement respectivement contre la décision qui fait l'objet de la réclamation ou, lorsqu'il s'agit d'une demande de remise ou en modération, contre la décision implicite de refus, par l'introduction d'un recours au fond. La conclusion s'impose dès lors que dans ces hypothèses, seul le recours de droit commun en annulation est admissible¹.

Il s'ensuit qu'en l'espèce le recours introduit par Madame ..., qui s'inscrit dans les prévisions du point 3. du paragraphe (3) de l'article 8 prérelaté, n'est recevable que dans la limite des moyens de légalité invoqués, ladite disposition légale conférant certes le droit au contribuable d'agir directement par la voie contentieuse contre le bulletin d'imposition ayant fait l'objet de la réclamation introduite devant le directeur, mais n'instaurant pas pour autant un recours au fond dans cette hypothèse

Quant à l'irrecevabilité du recours *omisso medio* soulevée par la partie étatique, il y a lieu de souligner qu'un bulletin d'imposition ne peut être directement déféré au tribunal administratif que lorsqu'une réclamation au sens du §228 AO ou, le cas échéant, une demande en application du § 131 AO a été introduite et qu'aucune décision directoriale définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande : en d'autres termes, un bulletin ne peut être directement déféré au tribunal que s'il a, préalablement, fait l'objet d'une réclamation à laquelle le directeur n'a pas répondu endéans le délai de 6 mois lui imparti.

En l'espèce, le tribunal est de prime abord amené à constater que si les pièces versées en cause par la demanderesse font état d'une réclamation adressée au directeur à l'encontre du bulletin d'établissement du bénéfice en commun de l'année 1996 par courrier du 22 février 2001, subséquemment complété par deux courriers des 19 juin 2001 respectivement 6 août 2001, il ne ressort ni de la requête introductive d'instance, ni des pièces versées en cause que le directeur aurait également été saisi régulièrement d'une réclamation à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1996 et qu'il n'y aurait pas répondu ; par ailleurs, le mandataire de la demanderesse présent à l'audience n'a pas non plus pu clarifier cette question.

Dès lors, étant donné en l'espèce que le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1996 n'a pas fait préalablement l'objet d'une réclamation auprès du directeur, le recours sous analyse encourt partant l'irrecevabilité dans la mesure où il porte sur ledit bulletin.

En ce qui concerne le bulletin d'établissement du bénéfice en commun, force est de constater si celui-ci a effectivement fait l'objet en temps utile d'une réclamation introduite par une fiduciaire sur base d'un mandat lui conféré par le seul ..., sa veuve, Madame ..., a valablement pu introduire en sa qualité de bénéficiaire de la communauté

¹ Voir trib. adm. 3 juin 2009, n° 24535..

universelle le recours contentieux subséquent, les droits issus de la réclamation introduite régulièrement en son temps par le défunt étant transférés à sa veuve.

Le moyen d'irrecevabilité afférent est dès lors à rejeter.

Quant au moyen d'irrecevabilité tiré d'une violation des articles 1^{er} et 2 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, force est de constater que si le dispositif de la requête introductive d'instance se borne certes, comme indiqué ci-avant, à solliciter la réformation, sinon l'annulation « *des bulletins* » non autrement précisés, la requête introductive d'instance porte cependant à sa première page la mention que le recours est introduit contre le bulletin d'établissement du bénéfice en commun de la société en nom collectif « ... » pour l'année 1996 émis le 22 février 2001 par le bureau d'imposition Sociétés 3 et le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1996 émis le 26 avril 2001 par le bureau d'imposition Luxembourg 9 .

Dès lors la partie étatique n'a pas pu se méprendre quant à la portée exacte du recours, de sorte qu'il échet, en application de l'article 29 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions de l'ordre administratif, aux termes duquel « *l'inobservation des règles de procédure n'entraîne l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense* » de rejeter également ce moyen d'irrecevabilité.

En ce qui concerne la demande de la partie étatique de rejet des pièces ne figurant pas expressément au relevé des pièces annexé à la requête introductive d'instance, il échet de rappeler que si aux termes de l'article 1^{er} de la loi du 21 juin 1999 précitée la requête introductive d'instance doit impérativement contenir le relevé des pièces dont le requérant entend se servir, la requête déposée en l'espèce ne mentionne qu'une seule pièce, à savoir l'acte de notoriété du 22 mars 2005, alors que le mandataire de Madame ... a encore versé d'autres pièces en plusieurs fardes dépourvues de relevé. Encore qu'une telle présentation ne respecte pas la lettre de l'article 1^{er} précité, le tribunal n'entend néanmoins pas écarter ces pièces des débats, l'article 1^{er} précité ne contenant aucune sanction expresse, d'une part, et les pièces versées mais non énoncées ayant pu être librement discutées à l'audience, de sorte qu'il n'y a eu aucune lésion des droits de la défense, d'autre part².

Il convient par ailleurs de relever que la partie étatique, si elle a soulevé le prédit moyen, n'a pour sa part pas non plus indiqué les pièces dont elle entend se servir, mais s'est contentée de mentionner au titre des pièces déposées « *le dossier fiscal* ». Or il y a lieu de rappeler à ce sujet que si l'article 8, alinéa 5 de la loi du 21 juin 1999 précitée impose à l'autorité administrative qui a posé l'acte visé par le recours de déposer le dossier administratif respectivement fiscal au greffe, le même article 8, en son alinéa 4, impose encore au délégué du gouvernement de déposer au greffe copie des pièces dont il

² Trib. adm. 3 novembre 1997, n° 9684, confirmé par arrêt du 26 mai 1998, n° 10578C, Pas. adm. 2008, V° Procédure contentieuse, n° 508.

entend se servir plus particulièrement afin que celles-ci puissent être communiquées par la voie du greffe aux autres parties.

Finalement, en ce qui concerne la demande de rejet du mémoire « *en réplique* » déposé par la partie demanderesse en date du 26 juin 2009, telle que formulée par la partie étatique, il convient de souligner que si le tribunal, par avis du 11 mai 2009, a ordonné à la partie demanderesse de fournir diverses informations par le biais d'un mémoire supplémentaire, le tribunal a, dans ledit avis indiqué que « *La partie demanderesse voudra fournir les informations demandées et prendre le cas échéant un mémoire supplémentaire portant exclusivement sur les questions soulevées par le tribunal pour le 8 juin 2009 au plus tard, la partie étatique étant admise à prendre position par voie de mémoire supplémentaire pour le 26 juin 2009 au plus tard* ».

La partie demanderesse ayant déposé le mémoire ordonné en date du 5 juin 2009, elle a épuisé la possibilité lui offerte par le tribunal, de sorte que le deuxième mémoire déposé le 26 juin 2009, outre de ne pas porter sur les questions soulevées par le tribunal dans son avis, a été déposé en-dehors du délai imparti à la demanderesse, de sorte qu'il est à écarter des débats.

Le recours sous examen, tel que dirigé contre le bulletin d'établissement du bénéfice en commun de l'année 1996, ayant pour le surplus été introduit dans les formes et délai de la loi, il est partant recevable dans la limite des moyens de légalité invoqués.

Quant au fond, la demanderesse, reprenant textuellement les réclamations introduites en leur temps auprès du directeur, fait plaider que le bureau d'imposition aurait procédé à l'imposition des sociétés ... s.e.n.c. et ... s.à.r.l. selon le système de la scission d'entreprise (« *Betriebsaufspaltung* »). Ce système serait une création purement prétorienne d'une jurisprudence allemande établie en premier lieu par la Cour Impériale des Finances allemande (« *Reichsfinanzhof* ») et continuée par la suite par la Cour Fédérale des Finances allemande (« *Bundesfinanzhof* ») et reprise par les juridictions luxembourgeoises. Ledit système d'imposition violerait par conséquent selon la demanderesse le principe fondamental que l'impôt ne peut être perçu que sur base d'une loi.

En second lieu, la demanderesse relève que la scission d'entreprise entre les sociétés ... s.à.r.l. et ... s.e.n.c. aurait pris fin en 1988 par la cession de l'élément essentiel de l'exploitation, à savoir les carrières, par la société ... s.e.n.c. à la société ... s.à.r.l.. Il en résulterait qu'à partir de l'année d'imposition 1989, les parts sociales de la société ... s.à.r.l. feraient partie du patrimoine privé des associés et ne seraient fiscalement plus à considérer comme faisant partie de l'actif net investi de la société ... s.e.n.c.. La cession par Monsieur ... des parts sociales qu'il détenait dans la société ... s.à.r.l. constituerait donc une cession d'un bien faisant partie de son patrimoine privé et ne serait par conséquent pas imposable, en vertu de l'article 100 alinéa 2 LIR. La découverte de plus-values latentes aurait par ailleurs dû se faire en 1988 et les plus-values imposées devraient simplement être annulées.

Le délégué du gouvernement, pour sa part, souligne que l'existence de la scission d'entreprise depuis l'année 1973, date de la constitution de la société ... s.à r.l. ne serait pas contestée. Se référant aux circulaires LIR n° 66 du 3 octobre 1978 et LIR n° 66a du 13 juin 1986 du directeur de l'administration des Contributions directes, il relève que la théorie de la scission d'entreprise (« *Betriebsspaltungstheorie* ») supposerait l'existence d'imbrications entre la société propriétaire (« *Besitzgesellschaft* »), et la société d'exploitation (« *Betriebsgesellschaft* »), tant sur le plan matériel que sur le plan personnel.

Or en l'espèce, les parties seraient d'accord pour dire que ces deux conditions seraient remplies depuis l'année 1973, notamment avec ... s.e.n.c. comme société propriétaire des immobilisations et la société ... s.à r.l. comme société d'exploitation. Il estime par ailleurs que les participations des associés ... dans la société ... s.à r.l. auraient été considérées comme éléments faisant nécessairement partie du capital d'exploitation de ... s.e.n.c..

Il explique encore que la vente de divers terrains en 1988 aurait donné lieu à l'imposition d'un bénéfice courant auprès de la société propriétaire ... s.e.n.c. et que les terrains en question considérés comme bases essentielles d'exploitation ne seraient pas sortis de l'entité économique ...-... en 1988. A ce sujet, il donne à considérer que la déclaration remise en 1988 par ... s.e.n.c. ne relèverait aucun transfert dans le patrimoine privé des participations dans la s.à r.l. ..., de sorte qu'il y a lieu de conclure à un maintien tacite des participations comme biens de l'actif par option. Au contraire, la cessation de la scission d'entreprise n'aurait pas eu lieu en 1988, mais en 1996 lors de la cession par Monsieur ... de sa participation dans la société d'exploitation ... s.à r.l. et impliquerait dès lors une imposition du bénéfice de cessation à cette date.

En ce qui concerne les reproches adressés à l'application du système d'imposition de la scission d'entreprise par l'administration des Contributions directes, s'il est vrai que la construction de la scission d'entreprise (« *Betriebsaufspaltung* ») n'est pas prévue par la loi fiscale, force est cependant de constater qu'elle a été développée par la pratique et la jurisprudence fiscale allemandes sur base d'une approche économique de l'entreprise, à savoir la « *wirtschaftliche Betrachtungsweise* », reposant sur une réalité matérielle, à savoir sur le fractionnement d'une entreprise existante en deux entreprises distinctes, respectivement sur la création d'une seconde société à côté d'une société préexistante avec transfert de l'exploitation à cette nouvelle société, les deux entités demeurant imbriquées tant matériellement que personnellement.

Il s'agit dès lors non pas, comme affirmé dans les réclamations adressées au directeur, de la création d'un impôt sans base légale, mais de l'application de textes légaux fiscaux existants au vu de l'interprétation d'une réalité matérielle et sur base d'une théorie économique que la partie demanderesse ne conteste d'ailleurs pas.

Il convient par ailleurs de constater que cette création prétorienne a été explicitement reconnue comme étant d'application au Luxembourg³ ; à ce sujet, les

³ Voir CdE 16 juillet 1982, n° 6677 du rôle ; trib. adm. 29 juillet 1998, n° 10434 du rôle.

développements de la partie demanderesse ne comportent aucun élément susceptible d'amener le tribunal à se distancer des solutions jurisprudentielles luxembourgeoises antérieures.

Comme indiqué ci-avant, la théorie de la scission d'entreprise s'applique, outre à l'hypothèse proprement dite du fractionnement d'une entreprise existante en deux entreprises distinctes, pareillement en cas de création d'une seconde société à côté d'une société préexistante avec transfert de l'exploitation à cette nouvelle société. La société ... s.e.n.c., constituée en 1951 sous la dénomination sociale « ... », ayant préexisté de loin à la société ... s.à r.l., fondée le 22 décembre 1973, à laquelle elle a transféré l'exploitation de tous les terrains exploitables, la situation visée en l'espèce constitue une hypothèse rentrant dans le champ d'application de cette théorie.

En ce qui concerne la seconde condition, à savoir l'existence d'une imbrication matérielle, une telle imbrication matérielle est admise en général dès lors que la société propriétaire met à disposition de la société d'exploitation un ou plusieurs éléments essentiels pour cette dernière, notion qui vise un bien économique qui est nécessaire à la réalisation de l'objet de l'entreprise et qui revêt une importance particulière pour la gestion de l'entreprise, tandis qu'une liaison personnelle est admise entre une société propriétaire et une société d'exploitation lorsque les mêmes associés sont capables de dicter leur volonté dans les deux sociétés.

En l'espèce, l'imbrication matérielle résidait dans le fait que la société ... s.à r.l. avait comme objet l'exploitation de carrières alors que ... s.e.n.c. était le propriétaire de ces carrières, tandis que la liaison personnelle résultait du fait que les associés de ... s.à r.l. et ... s.e.n.c. étaient les mêmes, à savoir Messieurs ..., AAA, BBB et CCC, chacun détenant dans chaque société une participation de 25 % des parts.

Il s'ensuit qu'en 1973, les deux conditions cumulatives d'application de la théorie de la scission d'entreprise se trouvaient vérifiées, ce qui d'ailleurs n'est pas contesté par la partie demanderesse qui admet expressément l'existence d'une scission d'entreprise en date du 22 décembre 1973.

Les parties sont cependant en désaccord quant à la date de cessation de cette scission, la partie demanderesse considérant comme date de cessation le 21 octobre 1988, date à laquelle la société ... s.e.n.c. céda prétendument tous les terrains d'exploitation à la société d'exploitation ... s.à r.l., tandis que la partie étatique retient comme date de cessation le 6 décembre 1996, date de la cession par Monsieur ... de ses participations dans la société ... s.à r.l. au prix de 145.000.000.- francs.

Il résulte à cet égard d'un acte notarié du 21 octobre 1988 que la société ... s.e.n.c. a cédé à la société d'exploitation ... s.à r.l. divers terrains sis à ... , ces terrains étant censés, selon les explications de la demanderesse, représenter l'intégralité des terrains exploités par la société d'exploitation ... s.à r.l.⁴

⁴ Voir notamment page 9 de la requête introductive d'instance et page 1 du mémoire supplémentaire du 8 avril 2009 de la demanderesse.

Il est cependant apparu à l'étude dudit acte de vente que si celui-ci renseigne effectivement la vente desdits terrains, il n'identifie que 3 parcelles sur 240 comme « *carrière* », les autres parcelles étant renseignées comme labours, bois, chemins, prés, « *sapins* », « *vaines* » ou encore pâtures. Il convient de relever à ce sujet que la partie demanderesse fait plaider - en ce qui concerne la vente de 1996 - que les affectations contenues dans les extraits cadastraux seraient probants⁵ ; si le tribunal devait admettre cette thèse - et l'appliquer à l'acte de vente de 1988 - il conviendrait de retenir que seule la carrière exploitée à ... , aurait fait l'objet de la vente en 1998, de sorte à démentir la version de la demanderesse.

Le tribunal considère cependant que les affectations telles qu'inscrites dans le registre du cadastre ne reflètent pas nécessairement l'affectation actuelle réelle desdites parcelles, mais seulement une situation ayant existé au moment du relevé cadastral. Cependant, si ces indications cadastrales n'excluent pas une affectation ultérieure de ces parcelles en tant que carrières, affectation non reprise par leur répertoration cadastrale initiale, l'acte de vente à lui seul, ne mentionnant, comme relevé ci-avant que quelques parcelles comme étant affectées à une exploitation de carrière, n'est pas de nature à corroborer les affirmations de la partie demanderesse, non autrement documentées, selon lesquelles il s'agirait des carrières exploitées en tant que sablières et carrières.

Le tribunal a par ailleurs dû constater que la vente effectuée en 1996, documentée en l'espèce uniquement par une procuration émise par la société ... s.e.n.c. au profit de son directeur - l'acte de vente afférent n'ayant pas été versé au tribunal - porte sur des terrains sis notamment à ... , lieu de situation d'une carrière exploitée par la société d'exploitation ... s.à r.l., élément qui pourrait s'interpréter comme corroborant la thèse défendue par la partie étatique, selon laquelle la société ... s.e.n.c. n'aurait pas cédé toutes les carrières en 1988.

Le litismandataire de la demanderesse présent à l'audience publique n'ayant pas pu prendre position par rapport à ces questions, le tribunal, par avis du 11 mai 2009, a ordonné à la partie demanderesse d'indiquer les terrains d'exploitation détenus en propriété par la société ... s.e.nc. avant la vente du 21 octobre 1988 et d'indiquer les terrains demeurés au 21 octobre 1988 propriété de la société ... s.e.n.c. en précisant leur affectation, question que le tribunal avait déjà formulée par avis du 25 mars 2009, par lequel le tribunal avait ordonné à la partie demanderesse notamment d'indiquer l'affectation de tous les terrains ayant fait l'objet de la vente de 1988, l'affectation des terrains demeurés après cette vente propriété de la société ... s.e.n.c. ainsi que l'affectation des terrains ayant fait l'objet de la vente de 1996.

Par mémoire du 5 juin 2009, la partie demanderesse a, en ce qui concerne le principal point litigieux, à savoir le relevé et l'affectation précise des terrains restés entre les mains de la société ... s.e.n.c. après la vente du 21 octobre 1988, exposé sur base d'un tableau d'amortissement établi en 1990 et du bilan au 31 décembre 1987, c'est-à-dire avant la vente des terrains en 1988, ainsi que des bilans au 31 décembre 1990 et au 31

⁵ Voir page 2 du mémoire supplémentaire déposé le 8 avril 2009.

décembre 1991 de la société ... s.e.n.c, qu'aucun terrain exploité en tant que carrière n'appartenait après la vente de 1988 à la société ... s.e.n.c, les terrains demeurés en sa possession étant tous inexploités.

Plus précisément, la partie demanderesse a fait argumenter sur base du bilan au 31 décembre 1987 de la société ... s.e.n.c. que s'il y figurerait sous le crédit du compte pertes et profit un poste sous le numéro de compte 70701000 « vente de marchandises » de 20.450.961 francs, qui correspondrait à la livraison à la société d'exploitation du matériau de carrières, il résulterait en revanche des bilans postérieurs à la vente de 1988, à savoir notamment des bilans au 31.12.1990 et 31.12.1991, qu'aucun poste de vente de marchandises n'y figurerait, de sorte qu'il serait « *évident (...) que la « ...s senc » n'a plus livré de matériau de carrières à la «... sàrl » à partir de 1988. Par conséquent, la « ... sàrl » n'a plus exploité de carrières appartenant à la « ...s senc » depuis 1988* ».

Le tribunal ne saurait cependant suivre ce raisonnement, étant donné, d'une part, que si le bilan au 31 décembre 1987 de la société ... s.e.n.c. renseigne effectivement sous le poste 70701000 « ventes de marchandises » un montant de 20.450.961.- LUF, aucune pièce ne permet de corroborer l'affirmation de la partie demanderesse selon laquelle il s'agirait en l'espèce de matériaux de carrière, et, d'autre part, qu'il n'appert pas pour quelles raisons la société ... s.e.n.c. - qui n'exploitait prétendument pas de carrière, mais ne touchait que des loyers en tant que propriétaire des carrières - aurait vendu et facturé du matériau de carrière à la société censée exploiter elle-même les mêmes carrières.

Il convient par ailleurs de relever, de concert avec la partie étatique, que si le tableau d'amortissement de la société ... s.e.n.c. au 31 décembre 1990 énumère certes divers terrains qualifiés de « *nus* » - censés représenter les terrains inexploités -, le même tableau d'amortissement faisant partie du bilan de la société ... s.e.n.c. énumère également divers terrains sis à ... et à ... identifiés au bilan comme « *terrains d'exploitation* », de sorte qu'il échet d'en déduire à première vue que la société ... s.e.n.c. détenait toujours en propriété, après la vente de 1988, des terrains d'exploitation, ce constat venant énerver l'affirmation de la demanderesse comme quoi « *par acte notarié du 21.10.1988 la senc ... » a cédé tous les terrains d'exploitation à la société d'exploitation « ... sàrl »* »⁶. Par ailleurs, si lesdits « *terrains d'exploitation* » tels que figurant au 31 décembre 1990 au bilan de la société ... s.e.n.c. ne semblent *a priori* pas avoir fait l'objet d'amortissements au cours de l'année 1990, ce fait ne prouve pas que ces terrains n'aient pas été exploités auparavant, et en particulier en 1988; en d'autres termes, l'absence alléguée d'amortissement en 1990 - à supposer qu'une telle absence établisse le défaut corrélatif d'exploitation, la partie demanderesse ne précisant ni ne justifiant en droit son argumentation afférente - n'implique pas nécessairement l'absence d'exploitation à la date de la vente, de sorte qu'il n'est pas prouvé que ces terrains, sous la réserve ci-avant, n'aient pas ou plus été exploités encore après la vente, de sorte que ce seul fait comptabilisé en 1990 ne corrobore pas l'affirmation de la demanderesse selon laquelle la société ... s.e.n.c. n'aurait plus été après ladite vente propriétaire de terrains d'exploitation - au sens de terrains effectivement et actuellement exploités, et non de terrains susceptibles d'être utilisés comme carrières, étant souligné que la partie

⁶ Page 9 de la requête introductive d'instance.

demanderesse n'a pas fait de telle distinction dans le cadre de ses réclamations et de sa requête introductive d'instance, étant donné qu'elle y a précisé qu' « *il s'agissait de terrains destinés à l'exploitation de carrières* »⁷.

Le représentant de la partie demanderesse n'ayant pas fourni sur question spéciale du tribunal d'explications par rapport à cette contradiction apparente, le tribunal retient que la société ... s.e.n.c. détenait toujours en propriété, après la vente de 1988, des terrains d'exploitation, de sorte que son argumentation, basée sur la vente de tous les terrains d'exploitation en 1988 et la fin de la scission d'entreprise entre les sociétés ... s.à r.l. et ... s.e.n.c. par la cession de l'élément essentiel de l'exploitation, doit, en l'état actuel d'instruction du dossier par la demanderesse, être rejetée.

Il convient en particulier de souligner que malgré des demandes répétées du tribunal la demanderesse ne lui a pas fourni de relevé précis et probant du patrimoine immobilier de la société ... s.e.n.c. - avec indication de l'affectation effective des terrains - à l'époque des différentes opérations juridiques, à savoir avant la vente du 21 octobre 1988, immédiatement après cette même vente et à l'époque de la vente de 1996, afin de permettre au tribunal de vérifier l'objet exact de ladite vente - l'acte de vente, comme relevé ci-avant, n'étant à cet égard pas suffisant - par comparaison de la situation immobilière de la société ... s.e.n.c. avant et après la vente, le tribunal n'ayant de ce fait pas pu vérifier l'affirmation de la demanderesse selon laquelle la société ... s.e.n.c. aurait cédé en 1988 tous les terrains d'exploitation, le patrimoine immobilier de la société ... s.e.n.c. étant de ce point de vue demeuré opaque.

Le tribunal constate par ailleurs que la partie demanderesse semble, *in fine* de son mémoire supplémentaire déposé en date du 5 juin 2009, finalement se rallier à l'argumentation de la partie étatique, étant donné que si, comme relevé ci-avant, elle avait jusqu'à présent affirmé que la scission d'entreprise aurait eu lieu en 1988, à l'occasion de la prétendue vente de tous les terrains d'exploitation, elle concède dans son dernier mémoire explicitement que « *la liquidation de la scission des entreprises « ... senc » et « ... sàrl » a eu lieu au mois de juillet 1996, alors que la cession des parts sociales de « ... sàrl » a eu lieu le 6 décembre 1996* », thèse défendue par la partie étatique⁸.

Sans vouloir conférer à cette déclaration la qualité d'aveu judiciaire au sens de l'article 1356 du Code civil, le tribunal tient cependant à rappeler que les termes juridiques employés par un professionnel de la postulation sont à appliquer à la lettre.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que le recours sous analyse n'est justifié en aucun de ses moyens et est partant à rejeter comme n'étant pas fondé

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

⁷ Page 9 de la requête introductive d'instance.

⁸ Voir notamment page 2 du mémoire en réponse de l'Etat.

déclare le recours tel que dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 1996 émis le 26 avril 2001 de la société en nom collectif « ... » s.e.n.c. irrecevable ;

le reçoit en forme en ce qui concerne le bulletin d'établissement du bénéfice en commun de la société en nom collectif « ... » s.e.n.c. pour l'année 1996 émis le 22 février 2001;

le déclare cependant non fondé et en déboute ;

met les frais à charge de la partie demanderesse.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 13 juillet 2009 par :

Paulette Lenert, vice-président,
Marc Sünnen, premier juge,
Thessy Kuborn, juge,

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Arny Schmit

s. Paulette Lenert

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 13.7.2009
Le Greffier du Tribunal administratif